

Sujet : Le droit a deduction : les conditions d'exercice

Le regime des deduction et la TVA nette

Les deductions sont *un regime fondamentale de la TVA* auquel la CJCE a consacre de nombreux arrêts, parfois a l'encontre des normes francaises.

Le regime general :

Domaine : Le droit a deduction n'appartient qu'a la seule *categorie des contribuables assujetti a la TVA* (par les consommateurs car ils ne sont pas des assujettis et supportent la TVA finale).

Ce droit se traduit par

- Un *allegement de la charge fiscale de l'assujetti* : il est redevable sur les operation de vente de biens et de services.
- Ce droit peut *parfois conduire a des remboursements effectues par le Tresor*. Ces remboursements sont effectués a des assujettis dans 2 situations types :

1/ Les *exportateurs* : ils entrent dans le champ de la TVA, sans etre exonerés, le taux est a 0 : les frais de TVA vont leur etre remboursé car ils ne peuvent la repercuter sur leur vente

2/ Lorsque l'*assujetti opere sur des biens ou des services n'etant pas assujetti au meme taux* (assujetti achetant des biens ou services a ses fournisseurs au taux normal et vendant des biens soumis au taux de 5,5 %), la TVA a deduire est nettement plus elevee que la TVA initiale, la difference devra etre reportee ou remboursee.

Les deductions ne se font pas operations par operations mais mois par mois.

Les conditions d'exercice du droit a deduction

A/ Les conditions de forme

Conditions permettant d'*eviter la fraude* (tres simple en la matiere).

1/ Les assujettis peuvent deduire la TVA grevant 3 types d'*operations* :

- La *TVA figurant sur les factures d'achat delivrees par leurs fournisseurs* : formalisme obligatoire pour les factures devant faire ressortir le prix hors taxe, le montant de la TVA, le nom de l'acheteur de biens ou de services. Les Etats disposent, en vertu de la 6e directive, d'une grande latitude dans la definition du formalismes afferant aux factures. La CJCE, dans un arret du 14 juil 88, pose un principe : *les exigences formelles concernant les factures ne doivent pas rendre impossibles ou excessivement difficile l'exercice du droit a deduction*.
- Les *importations* (l'importateur va pouvoir deduire la TVA grevant ses biens et services) ; *certificat donne par l'AF au moment du paiement de la taxe a l'importation*.

- Les livraisons a soi-meme (le redevable doit calculer la TVA applicable a soi-meme) : il *deduira alors la TVA applicable a soi-meme de la TVA grevant ses ventes.*

2/ *Fraude possible* : il est tentant de creer des factures fictives permettant d'alleger la charge fiscale voire de se creer des creances de TVA. A l'origine de la TVA la fraude était importante. Actuellement, il existe des sanctions tres lourdes.

Concernant l'*émetteur de la facture*, l'art 283 du CGI prévoit un certain nombre de regles qui sont exclusivement destinees a combattre la fraude :

- Toutes personne *mentionnant la TVA sur une facture est redevable de cette TVA du seul fait de sa facturation.*
- Lorsque *la facture ne correspond pas* a la livraison d'une marchandise ou a l'execution d'une prestation de service ou lorsque la facture fait état d'un prix qui n'est pas celui effectivement acquité par l'acheteur, *la taxe est due par la personne qui l'a facturée* : pour les factures fictives ou celle avec un montant surevalue, l'auteur supportera la TVA.

Mais ces dispositions ont un *contenu incomplet*. Le CE a completé ce regime de sanction financiere dans un arret de 79 : *cette TVA due en raison de facture fictive, ne peut jamais etre utilisée pour des deductions par l'auteur de la facture.*

Cependant, il existe des *assujettis effectuant des erreurs de bonne foi* (régime distinct) : l'AF les a proteges en admettant que, en marge de l'art 283, les assujettis peuvent emettre une *facture rectificative* qui leur permettra de retablir la verite des operations effectuees. La CJCE, dans un arret du 13 nov 89 : les Etats ont l'*obligation de prevoir dans leur reglementation interne des mecanismes de correction* si l'emetteur de la facture erronée demontre sa bonne foi.

Concernant le *destinataire de la facture*, la regle generale : la *TVA qui ressort de cette facture ne pourra pas etre deduite* par le destinataire de la facture. C'est une regle beaucoup trop severe donnant lieu a des assouplissements par la jurisprudence : le CE a considere que l'interdiction de deduction pour le destinataire de la TVA inscrite sur la facture *ne joue que lorsqu'il y a collusion de l'acheteur et du vendeur* (cette collusion doit etre etablie par l'AF, la bonne foi de l'acheteur est présumée).

3/ Concernant la *vente resilee, annulee ou lorsque le prix n'a pas ete paye* (question concernant uniquement les livraisons de biens).

Problème : Supposons qu'un *vendeur facture une TVA et le client ne recoit pas livraison mais paye la TVA*. Le vendeur peut rectifier soit en demandant le remboursement au Tresor soit la deduire de d'autres ventes.

L'*acheteur* a pu deduire cette TVA alors qu'il n'a pas paye le prix d'achat. Il y a une TVA deduite en trop et l'acheteur devra, lorsque la cessation de paiement est constatee, rembourser au Tresor les sommes indument deduites.

Principe : la *taxe est exigible dès la livraison et non au moment du paiement* (pour la vente de biens, la taxe va etre exigible au jour de la livraison coïncidant avec l'envoi de la facture).

Mais, l'*exigibilité fait aussi naitre le droit à deduction* : l'*acheteur livré peut deduire la TVA du bien grevé alors que le prix n'est pas payé*. Si l'acheteur se revele insolvable et notamment s'il s'agit d'une entreprise en cessation de paiement ou si la vente est résiliée alors que le prix n'est pas payé (art 272 du CGI) : « *la taxe sur la TVA percue a l'occasion de ventes de biens ou de services est imputée ou remboursée lorsque ces ventes de biens ou de services sont par la suite résiliées ou annulées ou lorsque les créances correspondantes sont devenues definitivement irrecoverables* ».

B/ Les conditions de delai

Principe : le droit a deduction prend naissance lorsque la taxe deductible devient exigible chez le vendeur de biens ou le prestataire de services (l'auteur a la date d'exigibilite doit acquitter la taxe et le client assujetti peut deduire la taxe ainsi facturee).

La *date d'exigibilite* pour :

- les ventes de biens : livraison
- les prestations de services : reglement du prix (uniforme suite à une jurisprudence de la CJCE)

Péréemption du droit a deduction : toute deduction qui n'est pas faite avant le 31 decembre de la 2e anne suivant celle au cours de laquelle la deduction n'a pas ete faite est perdue (maximum de 3 ans).

C/ Les conditions de fond du droit a deduction

1/ L'affectation du bien a une operation entrant dans le champ de la TVA

Condition posée propriete par l'AF (annexe 2 du CGI) : CE, arret de 89, neutralise la disposition car elle est contraire au principe du droit a deduction. La *seule condition* du droit a deduction : *l'affectation du bien a une operation entrant dans le champ de la TVA*. Consequences cette JP :

- L'AF a renoncé a l'exigence du droit de propriete.

- Des dispositions reglementaires ont prevue que des *operators pouvaient reduire la taxe grevant l'achat de biens dont ils ne sont pas proprietaires*.

Ex 1 : les contrats de vente assortis d'une réserve de propriete : la taxe est exigible dès la remise materielle du bien (sans attendre le transfert juridique de propriete) et le droit a deduction prend naissance chez l'acheteur au jour de la remise materielle du bien.

Ex 2 : les investissements d'une collectivites publiques faisant l'objet d'une concession ou d'un affermage : la taxe frappant le prix d'achat du bien qui ete paye par la collectivite publique pourra etre deduite de la TVA grevant les biens ou services livres par le concessionnaire ou le fermier.

Ex 3 : les travaux de grosses reparations ou de renovation portant sur des immeubles loués : lorsque soit en vertu de la loi ou soit en vertu du contrat de bail, les grosses reparation sont a la charge du locataire, celui-ci pourra reduire la TVA de ces travaux de la TVA des operations economiques qu'il effectue lui-meme.

2/ L'affectation a l'exploitation

Condition fondamentale (art 230 de l'annexe 2 du CGI) : « *la TVA ayant grevée les biens et services que les assujettis a cette taxe acquièrent ou qu'ils se livrent a eux-memes n'est deductible que si ces biens et services sont necessaires a l'exploitation* ».

Probleme d'*interpretation* : L'affectation doit-elle etre exclusive ou simplement partielle ? *CJCE, arret du 8 mars 88* : la deduction doit pouvoir etre pratiquée dans la mesure ou les biens ou les services acquis concourent a la realisation d'operations assujetties a la TVA. *Affectation partielle*.

Toutefois, il existe encore, en droit français (*clauses de gel* dans la 6e directive), *des dispositions interdisant la deduction de biens ou de services pourtant affectés à une opération imposable*. La France doit s'engager, *à terme, à supprimer cette interdiction de deduction* contraire aux mécanismes de TVA.

Ex. d'interdiction de deduction : les dépenses relatives au transport de personnes, « interdiction de déduire la TVA frappant les véhicules conçus pour transporter des personnes ou les véhicules à usage mixte qui constituent une immobilisation pour l'entreprise » (lorsqu'une entreprise achète une voiture pour le déplacement de son personnel, la TVA n'est pas déductible).

Les modalités d'exercice des déductions

1/ Principe la déduction s'effectue par voie d'imputation : la TVA déductible est imputée sur le montant de la TVA brute (conduit à amoindrir la dette fiscale de l'assujetti).

Lorsque le montant de la taxe déductible excède le montant de la TVA brute, apparaît un *credit de taxe* : ce credit de taxe est reportable sur les mois suivants jusqu'à épuisement de la déduction.

Inconvénient de ce principe : principe favorable au fisc et défavorable aux entreprises ayant de gros crédits de taxe (elles font crédit au Trésor).

Si des entreprises ont structurellement des crédits de taxes : le CGI prévoit une procédure de remboursement immédiat des crédits de taxe. Procédure très lourde et dissuasive, conçue exclusivement en faveur des entreprises ayant structurellement des crédits de taxe, soit les entreprises se livrant à l'exportation. *Procédure* :

- Le remboursement doit être demandé par l'assujetti et l'AF peut exiger la présentation par l'entreprise d'une caution solvable qui s'engage à reverser les sommes si le crédit de taxes se révèle être indu.

- Le remboursement des crédits de taxes n'est obtenu que si l'entreprise démontre, soit qu'elle est en *situation structurelle de crédit* (exportateurs), soit que le *credit dont elle dispose, pour être épuisé, devrait faire l'objet d'un report sur plusieurs années*.

Situation générale des assujettis partiels se livrant à 2 catégories d'opérations :

- Opérations entrant dans le champ de la TVA
- Opérations hors champ de TVA

En fonction de la règle de l'affectation : la TVA grevant les biens et les services qui entrent dans des opérations soumises à la TVA, est déductible, et inversement.

2/ Exception : application de la règle du pro rata

La déduction par voie d'imputation est parfois impossible. Ex : achat d'une machine servant à produire des biens entrant dans le champ de la TVA, et d'autres non. On applique la règle du pro rata. *L'entreprise va déduire un certain %, le pro rata : Montant annuel des recettes afférentes à des opérations ouvrant droit à déduction / le montant annuel des recettes afférentes à l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise dans le champ ou non de la TVA*. On obtient une *proportion appliquée à tous les achats de biens ou services qui servent indistinctement à la production de biens ou de services, hors champ et dans le champ de la TVA*.

3/ Procédure des secteurs distincts d'activité (autre manière d'opérer pour échapper au pro rata) :

- Lorsqu'une entreprise se livre à des activités entrant dans le champ et d'autres non
- Lorsque la distinction a une stabilité suffisante dans le temps

On distinguera les immobilisations exclusivement affectées aux opérations taxables et les opérations hors champ. La distinction permet de dégager 2 secteurs distincts : *l'entreprise n'assujettira à la TVA que la production de services entrant dans le champ de la TVA.*

La rationalisation du régime des déductions par la jurisprudence communautaire

La JP communautaire sur les déductions est foisonnante : 4 apports essentiels servant de références (que l'on illustre par des arrêts de la CJCE).

1/ Le droit à déduction est un droit lié à l'exercice d'une activité économique.

L'activité économique : une notion servant à déterminer le champ d'application de la TVA.

Delimitation du champ du droit à déduction, *CJCE, 22 juin 93, Satam* (arrêt de principe) : le droit à déduction doit s'appliquer de telle façon que son champ correspond dans la mesure du possible au domaine de l'activité économique de l'assujetti.

Toutes les activités ne relevant pas d'une activité économique ne doit en aucun cas affecter le droit à déduction.

2/ Le droit à déduction implique l'existence d'un lien direct entre les opérations ouvrant droit à déduction et les opérations imposables à la TVA.

La CJCE a mis en œuvre l'idée de lien direct (distinct de celui pour déterminer le champ de la TVA) pour qualifier certaines prestations de services et les faire rentrer dans le champ de la TVA : lorsque l'assujetti réalise une opération économique, toutes les prestations de services et livraisons de biens qui concourent à la réalisation de l'opération économique, donnent droit à déduction.

CJCE, 8 juin 2000, Midland Bank : L'opération doit se rattacher à une opération économique effectuée par l'assujetti pour qu'il ait droit à déduction d'une TVA payée antérieurement. Lorsque le lien direct n'existe pas, le droit à déduction n'est pas reconnu. La logique du droit à déduction implique que l'on suive le processus économique.

3/ Les restrictions apportées au droit à déduction sont d'interprétation stricte

Règle : 1/ Dès lors qu'une TVA frappe une opération ayant un lien avec une opération taxable, le droit à déduction est acquis à l'assujetti. 2/ Le droit à déduction ne peut être réduit par l'État que sur un motif précis, justifié et réduit.

CJCE, 19 septembre 2000 : Ampa France. La France avait obtenu du Conseil des communautés en 1989, une dérogation à l'application de la 6^e directive : *suppression du droit à déduction globalement et indistinctement pour la TVA frappant les prestations de logement, de restaurant et de réception* (prestations utilisées dans l'intérêt de l'entreprise).

Raison : la France interdisait les déductions uniquement pour éviter la fraude.

La CJCE annule la décision du Conseil des communautés accordant cette dérogation, en estimant que cette exclusion du droit à déduction était beaucoup trop large car les exceptions doivent être proportionnées au but

d'interet general recherché. La France doit se donner les moyen de lutter contre la fraude mais il ne faut pas une restriction disproportionnée.

4/ Exception : L'application de la regle du pro rata ne doit tenir compte que des activites economiques de l'entreprise

Deduction du principe (*arret Satam*) : Lorsque l'achat d'un bien a servit a une activité soumise a TVA et a une activité exoneree de la TVA : droit à % de deduction.

Principe de la CJCE : des lors que le *droit a deduction est circonscrit dans le champ des activites economiques*, il ne doit *pas etre tenu des operations hors du champ economique*.

Le pro rata (selon la CJCE) = le chiffre d'affaire, hors taxes, des activites soumises a TVA / (Chiffre d'affaire, hors taxe, des activites soumises a TVA + Chiffre d'affaire des activites exonerees de TVA).

Dans la conception francaise, on ajoutait le chiffre d'affaire des activites hors champ de la TVA, au denominateur.